

Audience publique du 26 juin 2018

Recours formé par la société ..., ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 39886 du rôle et déposée le 17 juillet 2017 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG SARL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, ayant son siège social au L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen et immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro B.174.248, agissant par son gérant actuellement en fonction, représentée par Maître Cécile HENLE, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ..., établie et ayant son siège social au L-... et immatriculée au Registre de Commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par ses gérants actuellement en fonction, tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du 16 juin 2017 prise par le directeur de l'administration des Contributions directes en matière d'échange de renseignements ;

Vu l'ordonnance du président du tribunal administratif du 21 juillet 2017, inscrite sous le numéro 39887 du rôle, rejetant la demande d'un sursis à exécution, sinon d'une mesure de sauvegarde par rapport à ladite décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 16 juin 2017 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 octobre 2017 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 27 novembre 2017 par la société à responsabilité limitée LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG SARL, préqualifiée, représentée par Maître Cécile HENLE, préqualifiée, au nom de la société à responsabilité limitée ..., également préqualifiée ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déferée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Cécile HENLE, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 mars 2018.

Par courrier du 16 juin 2017, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », enjoignit à la société à responsabilité limitée ...,

ci-après désignée par la « société ... », de lui fournir pour le 21 juillet 2017 au plus tard, certains renseignements concernant Madame ..., ladite injonction étant libellée comme suit :

« [...] En date du 18 octobre 2016, l'autorité compétente de l'administration fiscale espagnole nous a transmis une demande de renseignements en vertu de la convention fiscale entre le Luxembourg et l'Espagne du 3 juin 1986, modifiée par la loi du 31 mars 2010 portant approbation de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif à ladite convention, ainsi que de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011, transposée en droit interne par la loi du 29 mars 2013.

L'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements.

La personne physique concernée par la demande est Madame ..., née le ... à ... (...), demeurant à ... Espagne. La personne morale concernée par la demande est la société de droit luxembourgeois ... s.à r.l. ayant son siège social au

Je vous prie de bien vouloir nous fournir, pour la période du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014, les renseignements et documents suivants pour le 21 juillet 2017 au plus tard.

- Veuillez fournir copie des contrats conclus par la société ... s.à r.l. avec les sociétés ... et ... au sujet des droits de l'artiste Madame*
- Veuillez fournir copie de tout autre contrat au cours des exercices 2011 à 2014 et tout autre contrat conclu préalablement ou postérieurement, prenant effet au cours des exercices mentionnés relatifs à l'artiste Madame*
- Veuillez fournir copie de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats ainsi que leur mode de recouvrement et leur paiement.*
- Veuillez fournir le détail des comptes bancaires et des établissements financiers dans lesquels est déposée la trésorerie comptabilisée au bilan.*

Je tiens à vous rendre attentif que, conformément à l'article 2 (2) de la loi du 25 novembre 2014 précitée, le détenteur des renseignements est obligé de fournir les renseignements demandés ainsi que les pièces sur lesquelles ces renseignements sont fondés en totalité, de manière précise et sans altération.

Conformément à l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 précitée, aucun recours ne peut être introduit à l'encontre de la présente décision d'injonction. [...] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 17 juillet 2017, la société ... a fait introduire un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de ladite décision du 16 juin 2017 prise par le directeur.

Par requête séparée déposée le même jour, inscrite sous le numéro 39887 du rôle, elle a encore fait introduire une demande en institution d'un sursis à exécution, sinon d'une mesure de sauvegarde par rapport à la décision du directeur du 16 juin 2017, en attendant que le tribunal administratif aura statué sur le mérite de son recours au fond, laquelle fut rejetée par ordonnance du président du tribunal administratif en date du 21 juillet 2017.

A l'appui de son recours, et en ce qui concerne sa recevabilité, la société ... estime pouvoir bénéficier, en dépit de l'article 6, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014

prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale, ci-après la « loi du 25 novembre 2014 », d'une voie de recours contre la décision d'injonction déferée, en soutenant que l'absence de recours y inscrite aurait été jugée contraire à l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ci-après la « Charte » par la Cour de Justice de l'Union Européenne, ci-après la « CJUE », dans son arrêt du 16 mai 2017¹, *Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'Administration des Contributions Directes*, ci-après « l'arrêt Berlioz ».

En soulignant qu'il serait de jurisprudence constate que le juge national devrait écarter une disposition de droit national contraire à une disposition de droit européen, dans la mesure où toutes les instances de l'Etat seraient tenues au respect des normes imposées par le droit communautaire et susceptibles de régir directement la situation des particuliers, elles font valoir que l'article 6, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 devrait être écarté et que le régime de la procédure ordinaire défini par la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après la « loi du 21 juin 1999 », s'appliquerait.

A l'appui de son recours au fond, la société ... expose que Madame ... serait son actionnaire indirecte et son bénéficiaire économique ultime.

Elle explique ensuite que Madame ... aurait effectué de septembre 2010 à octobre 2011 une tournée mondiale de concerts, donnant ainsi plus de 100 concerts dans le cadre de cette tournée en Amérique du Nord, Amérique du Sud, Europe, Asie et Afrique, dont 62 en 2011 et 4 en Espagne. Les accords avec les promoteurs locaux de cette tournée mondiale auraient prévu que ceux-ci seraient chargés de retenir et de payer les impôts locaux dus dans chaque juridiction. La demanderesse affirme que le promoteur espagnol aurait rempli ses obligations en déclarant et en payant les impôts, y compris l'impôt sur le revenu, liés aux concerts en Espagne.

Le 29 décembre 2014, les autorités espagnoles auraient accordé à Madame ... un permis de résidente en tant que professionnelle hautement qualifiée. Suite à l'obtention de ce permis de séjour, elle aurait demandé en 2015 à bénéficier d'un statut fiscal spécial qui lui aurait été accordé. Elle serait ainsi devenue en 2015 résidente fiscale en Espagne soumise à ce régime spécial, compte tenu, entre autres, du fait qu'elle n'aurait précédemment pas été résidente en Espagne.

Actuellement, les autorités fiscales espagnoles chercheraient à établir la résidence fiscale espagnole de Madame ... durant les années 2011 à 2014, résidence que celle-ci conteste. Elles auraient ainsi initié le 1^{er} juin 2016 une procédure de vérification du respect des obligations fiscales par Madame ... en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques et d'impôt sur la fortune pour les années 2011 à 2014, procédure dans laquelle s'inscriraient une première demande de renseignements du 18 octobre 2016 et une seconde, datée du 16 mars 2017, formulées par l'administration fiscale espagnole à l'adresse du directeur.

En droit, la société ... dénie aux informations litigieuses sollicitées toute pertinence pour élucider la question de la résidence fiscale de Madame ... pendant les exercices 2011 à

¹ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c/ directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15.

2014 en arguant que la demande d'échange de renseignements ne justifierait aucunement la pertinence des informations requises dans la décision d'injonction pour clarifier sa résidence fiscale durant les années susmentionnées. En effet, Madame ... n'aurait pas été résidente au Grand-Duché de Luxembourg et donc aucun de ses revenus de source luxembourgeoise n'y aurait été imposé. La demanderesse elle-même disposerait de la personnalité juridique et d'un patrimoine propre et serait résidente fiscale au Grand-Duché de Luxembourg. Aussi, dans la mesure où le litige en Espagne porterait sur la résidence de Madame ... pendant la période de 2011 à 2014, il semblerait plus approprié pour les autorités fiscales espagnoles de s'adresser aux autorités fiscales des ..., juridiction dont elle aurait eu le statut de résidente permanente pendant la période concernée. Il aurait encore appartenu aux autorités espagnoles de clarifier la nature d'un risque de double imposition et de procéder par le biais d'une procédure amiable, dans le cas où elles chercheraient à éviter une hypothétique double imposition. Il aurait encore appartenu aux autorités espagnoles de trancher au préalable la question de la résidence fiscale de Madame ... pour le cas où elles chercheraient à imposer en Espagne ses revenus perçus pendant la période litigieuse.

Elle critique dès lors le directeur pour ne pas avoir recherché la pertinence vraisemblable des informations sollicitées, et ce en violation de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « directive 2011/16 », transposée en droit interne par la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « loi du 29 mars 2013 ».

La société ... soulève ensuite la violation de l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la directive 2011/16 et ce au motif qu'il ne serait pas concevable que l'administration fiscale espagnole aurait exploité toutes les sources habituelles d'information en droit espagnol alors que seule serait en cours une procédure administrative de vérification sans qu'une procédure judiciaire ou extra-judiciaire n'aurait été ouverte en Espagne à l'heure actuelle.

Elle réitère encore son moyen tiré de l'absence de caractère vraisemblablement pertinent des renseignements demandés, pour conclure cette fois-ci à une violation de l'article 27, paragraphe 1^{er} de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales du 3 juin 1986, ci-après désignée par la « Convention ».

Réitérant également son moyen selon lequel les autorités fiscales espagnoles n'auraient pas exploité toutes les sources habituelles d'informations auxquelles elles auraient pu avoir recours, la demanderesse estime que cette circonstance violerait encore l'échange de lettres entre le Royaume d'Espagne et le Grand-Duché de Luxembourg relatif à l'exécution de l'article 27 de la Convention et publié dans le cadre de la loi modifiée du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après la « loi du 31 mars 2010 », lequel prévoirait que l'Etat contractant requérant, pour obtenir les renseignements sollicités, devrait d'abord avoir utilisé tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées.

La société ... conclut ensuite à une absence de base légale de la décision d'injonction déferée, dans le sens d'une violation de l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, qui prévoit que « *les administrations fiscales sont autorisées à requérir les*

renseignements de toute nature qui sont demandés pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions et lois auprès du détenteur de ces renseignements ». Comme les informations sollicitées ne pourraient pas être échangées en vertu de la directive 2011/16, de la loi du 29 mars 2013, de la Convention ou encore de la loi du 31 mars 2010, l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi modifiée du 25 novembre 2014, ne permettrait pas au directeur de requérir les informations listées dans la décision d'injonction.

Enfin, la demanderesse reproche à la décision d'injonction déférée de violer le droit au respect de la vie privée consacré aux articles 7 de la Charte et 8 de la Convention des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ci-après la « CEDH », et la protection des données à caractère personnel garantie par l'article 8 de la Charte, dans la mesure où les informations faisant l'objet de la décision d'injonction ne seraient pas publiques et ne feraient pas l'objet d'une collecte systématique par une autorité publique, mais appartiendraient à sa sphère privée, qu'il s'agisse de ses données bancaires, de son patrimoine, ou des transactions qu'elle a opérées entre 2011 et 2014.

Elle estime encore que la décision d'injonction violerait également l'article 47 de la Charte, lequel consacre le droit au recours effectif, la société ... se prévalant à ce titre à nouveau de l'arrêt Berlioz, lequel aurait écarté l'article 6, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014, la demanderesse relevant que de plus, la décision d'injonction ne fournirait pas toutes les informations auxquelles l'administré concerné aurait droit pour pouvoir exercer son droit au recours effectif, l'administré concerné devant ainsi disposer des informations figurant à l'article 20, paragraphe 2 de la directive 2011/16, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours au motif que la CJUE aurait, dans l'arrêt Berlioz, reconnu à l'administré qui s'est vu infliger une amende administrative pour non-respect de la décision lui enjoignant de fournir des informations, un droit de faire analyser la légalité de cette décision d'injonction, mais n'aurait pas reconnu un droit à l'administré de diriger un recours directement contre la décision d'injonction en l'absence de sanction pécuniaire. Ce droit de contester la légalité de la décision d'injonction s'exercerait ainsi indirectement dans le cadre du recours en réformation prévu par l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014. Au vu de l'arrêt Berlioz, la société ... disposerait dès lors d'un droit à un recours effectif dans la mesure où elle pourrait contester la décision d'injonction déférée dans le cadre d'un recours dirigé contre la décision lui infligeant une amende pécuniaire, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu d'écarter l'application de l'article 6, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014.

Concernant la violation alléguée de la directive 2011/16 et de la loi du 29 mars 2013, la partie étatique, en se prévalant de l'arrêt de la Cour administrative du 26 octobre 2017², souligne dans son mémoire en réponse que la pertinence vraisemblable des informations demandées constituerait une condition de légalité de la décision d'injonction et que l'autorité requise devrait vérifier si les informations demandées n'étaient pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante, tout en rappelant que l'autorité requérante disposerait d'une marge d'appréciation pour évaluer la pertinence vraisemblable des informations demandées et que l'autorité requise devrait en principe faire confiance à l'autorité requérante et ne saurait substituer sa propre appréciation de l'utilité

² Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893Ca du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu.

éventuelle des informations demandées à celle de l'autorité requérante. Le contrôle exercé par l'autorité requise devrait permettre à celle-ci de s'assurer que les informations demandées ne seraient pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné, ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause, limites qui s'imposeraient de la même manière au contrôle du juge. Il conviendrait donc de vérifier si les renseignements demandés, à savoir les copies de contrats conclus par la société ... au sujet des droits de Madame ..., ainsi que factures et autres documents en relation avec ces contrats n'étaient pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause. L'identité du contribuable concernée, à savoir celle de Madame ..., serait connue et figurerait dans la décision d'injonction du 16 juin 2017 tout comme la période d'imposition visée, à savoir du 1^{er} janvier 2011 au 31 décembre 2014. La demande d'échange de renseignements du 16 juin 2017 contiendrait encore une description générale de l'affaire et des précisions quant au but fiscal dans lequel les renseignements auraient été demandés. L'autorité requérante aurait ainsi fourni une motivation adéquate quant à la finalité de toutes les informations demandées dans le cadre de la procédure fiscale menée contre le contribuable identifié dans la demande de renseignements, de sorte que les renseignements demandés sembleraient vraisemblablement pertinents eu égard au but fiscal poursuivi.

Le délégué du gouvernement estime en outre que ce serait à tort que la demanderesse fait valoir qu'il aurait été plus approprié pour les autorités espagnoles de s'adresser aux autorités fiscales du ... qui serait la juridiction de résidence permanente de Madame ... pour la période concernée, dans la mesure où la société détentrice des renseignements demandés serait établie au Luxembourg. La condition selon laquelle la question de la résidence fiscale de Madame ... devrait être préalablement tranchée ne serait, par ailleurs, pas requise par la norme internationale. Il ne serait pas non plus requise par la norme internationale que la nature du risque de double imposition soit clarifiée par l'Etat requérant, ni ne serait-il nécessaire qu'une procédure à l'amiable soit mise en place avant une action unilatérale de la part des autorités espagnoles. La décision d'injonction répondrait dès lors à la condition de légalité tenant à la pertinence vraisemblable des informations demandées.

Le délégué du gouvernement conclut encore au rejet du moyen de la demanderesse, selon lequel l'administration des Contributions directes n'aurait pas respecté l'exigence de la vérification de la pertinence vraisemblable, dans la mesure où, au vu des développements qui précèdent et même si la décision d'injonction ne le précisait pas expressément, il serait établi que l'administration des Contributions directes se serait assurée que les renseignements demandés ne seraient pas dépourvus de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du détenteur des renseignements, ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause.

Ce serait encore à tort que la société ... se prévaut d'une violation des dispositions de l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la directive 2011/16, dans la mesure où l'ouverture d'une procédure judiciaire ou extra-judiciaire préalablement à l'envoi d'une demande d'échange de renseignements ne serait pas exigée par la norme internationale en matière d'échange de renseignements. Les autorités espagnoles auraient en outre expressément confirmé avoir épuisé toutes les sources internes habituelles de renseignements.

Quant à la prétendue violation de la Convention et de la loi du 31 mars 2010, l'Etat réitère ses moyens ayant trait à la pertinence vraisemblable des renseignements demandés et à l'épuisement des ressources internes.

En ce qui concerne la violation alléguée de la loi du 25 novembre 2014, le délégué du gouvernement fait valoir que dans l'arrêt Berlioz la CJUE aurait reconnu à l'administré qui se serait vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations, un droit de contester la légalité de cette décision, en soulignant que les autres dispositions de la loi du 25 novembre 2014 resteraient pleinement applicables.

Quant aux moyens ayant trait à la violation de la Charte, la partie étatique rappelle que l'échange de renseignements serait soumis à des règles spécifiques de confidentialité et de protection des données, que ces renseignements seraient couverts par le secret fiscal, ne pourraient être communiqués qu'à un cercle restreint de personnes et autorités et ne pourraient être utilisés qu'à des fins déterminées et limitées, tout en soulignant que tant le droit au respect de la vie privée que la protection des données à caractère privé pourraient être limités, ce qui serait le cas en l'espèce.

Concernant finalement le moyen ayant trait à une violation du droit à un recours effectif, la partie étatique estime que l'arrêt Berlioz aurait entériné le droit pour un administré qui se serait vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations, de contester la légalité de cette décision, et ce indirectement dans le cadre d'un recours à l'encontre d'une décision lui imposant une amende administrative en cas de non-respect de la décision d'injonction, de sorte que la demanderesse aurait la possibilité de contester la décision d'injonction dans le cadre d'un recours à l'encontre d'une telle décision à intervenir. La société ... aurait, par ailleurs, accès à l'information minimale visée à l'article 20, paragraphe 2, de la directive 2011/16, à savoir l'identité du contribuable concerné et la finalité fiscale des informations demandées, l'accès à l'ensemble de la demande d'informations ne serait, suivant l'arrêt Berlioz, pas nécessaire pour l'administré concerné, aux fins de faire entendre sa cause de manière équitable au sujet de la condition de pertinence vraisemblable.

Quant à la recevabilité du recours, la société ... rétorque dans son mémoire en réplique que la CJUE aurait, dans son considérant 53 de l'arrêt Berlioz, reconnu un droit à l'administré de former un recours séparé directement contre la décision d'injonction de fournir des informations. En soulignant que la CJUE se serait, dans l'arrêt en question prononcée sur la situation spécifique du cas de l'espèce, à savoir, celui où un administré avait fait l'objet d'une mesure de sanction pécuniaire, elle estime qu'une lecture cohérente dudit arrêt conduirait nécessairement à accorder un droit au recours aux administrés qui ne se seraient pas encore vus infliger une sanction pécuniaire. Une solution inverse obligerait les administrés à devoir encourir une sanction pécuniaire non négligeable pour avoir le droit de contester la légalité de la décision d'injonction de fournir des informations, ce qui constituerait une violation du droit au recours effectif. Elle souligne à cet égard que suite à l'arrêt Berlioz, la réinstauration dans la loi du 25 novembre 2014 d'un recours devant les juridictions administratives à l'encontre de la décision d'injonction serait prévue.

Au fond, la société ... ajoute que la limitation prévue par l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014 en ce qu'elle limiterait le contrôle de l'administration des Contributions directes à la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements,

aurait été déclarée contraire à l'article 1^{er}, paragraphe 1, et l'article 5 de la directive 2011/16. Il serait « curieux » que l'administration des Contributions directes soit en mesure d'établir une vérification allant au-delà de la pure régularité formelle de la demande d'échange de renseignements, étant donné que la loi du 25 novembre 2014 ne lui permettrait pas un contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. L'administration des Contributions directes resterait encore en défaut de fournir la preuve qu'un tel contrôle aurait eu lieu, de sorte qu'elle n'aurait pas respecté son obligation de vérifier la pertinence vraisemblable des informations demandées préalablement à l'adoption de la décision d'injonction.

En ce qui concerne la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, la demanderesse fait valoir que dans la mesure où les autorités fiscales espagnoles chercheraient à connaître les revenus perçus par Madame ... au niveau mondial de 2011 à 2014, il semblerait logique de s'adresser aux ..., juridiction où Madame ... aurait résidé durant cette période, plutôt qu'au Grand-Duché de Luxembourg où elle n'aurait pas été soumise à une obligation fiscale de nature déclarative ou pécuniaire. La demanderesse conteste à cet égard la résidence fiscale espagnole de Madame ... en expliquant qu'elle aurait été résidente aux ... depuis 2007 où sa situation aurait été vérifiée chaque année, qu'elle aurait été présente moins de 180 jours par an en Espagne, dans la mesure où elle aurait donné 62 concerts dans le monde, dont uniquement 4 en Espagne, et qu'elle n'aurait pas eu d'enfants à l'époque et n'aurait dès lors pas eu de connexion familiale avec l'Espagne, de sorte qu'il serait légitime de douter que Madame ... aurait eu en permanence sa résidence fiscale en Espagne pendant la période en question.

A cela s'ajoute qu'aucun des documents listés dans la décision d'injonction ne concernerait les revenus de Madame ..., dans la mesure où il ne s'agirait pas de documents auxquels elle serait partie et en vertu desquels elle recevrait un revenu. Les documents demandés concerneraient le revenu et le patrimoine de la société ... qui disposerait d'une personnalité juridique propre et de son propre patrimoine, serait résidente fiscale au Grand-Duché de Luxembourg et ne disposerait pas de présence imposable à l'étranger, serait pleinement soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, l'impôt commercial communal et l'impôt sur la fortune au Grand-Duché de Luxembourg, ne serait pas une société fiscalement transparente en vertu du droit européen et de la Convention, et ne serait pas soumise à une enquête fiscale en Espagne. Les informations demandées seraient dès lors dépourvues de toute pertinence vraisemblable, la nature même de la double imposition serait douteuse, étant donné qu'elle ne pourrait avenir que si les autorités espagnoles imposaient son revenu dans le chef de Madame ..., ce qui constituerait une violation de la Convention. La décision d'injonction serait dès lors illégale au regard de la jurisprudence européenne.

En ce qui concerne l'épuisement des ressources internes, la société ... soutient que la simple affirmation par les autorités fiscales espagnoles d'avoir épuisé les sources habituelles d'information, ne saurait constituer un document confidentiel dont la divulgation porterait atteinte aux objectifs poursuivis par les autorités fiscales espagnoles.

Quant à l'argument étatique, suivant lequel il ne serait pas nécessaire d'ouvrir une procédure judiciaire ou extra-judiciaire préalablement à l'envoi d'une demande d'échange de renseignements, la demanderesse rétorque que si les textes applicables ne le mentionnaient certes pas explicitement, il paraîtrait évident que l'exploitation des sources habituelles d'information supposerait d'avoir cherché à contraindre le contribuable concerné de fournir

les informations avant de chercher à les obtenir par d'autres moyens à l'étranger, ce qui n'aurait pas été le cas en l'espèce.

Concernant le défaut de base légale invoqué, la demanderesse précise qu'en vertu de l'article 2, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, seules pourraient être requis les renseignements demandés pour l'application de l'échange de renseignements qui remplirait les conditions fixées par la Convention, respectivement la loi du du 31 mars 2010 et la loi du 29 mars 2013. Dans la mesure où elle aurait démontré que la demande d'échange de renseignement ne respecterait pas les dispositions ni de la Convention, ni de la directive 2011/16, ni de la loi du 31 mars 2010, ni de la loi du 29 mars 2013, l'article 2, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 ne constituerait pas une base légale valable pour fonder la décision d'injonction.

Quant au moyen ayant trait à la violation de la Charte, et plus particulièrement le droit au respect de la vie privée et de la protection des données à caractère personnel, la société ... estime que les données bancaires seraient qualifiables en tant que données à caractère personnel, tout comme les contrats conclus sous seing privé et les factures et flux monétaires afférents, de sorte que leur partage, sans base légale, consisterait une violation de sa vie privée. Tout en admettant que l'échange d'informations en matière fiscale puisse entraîner des restrictions légales et légitimes du droit au respect de la vie privée et à la protection des données personnelles, elle fait valoir que ces restrictions seraient cependant strictement encadrées par des critères, tel que la vraisemblable pertinence des informations demandées, critère, qui ne serait pas rempli en l'espèce.

En ce qui concerne la violation alléguée du droit à un recours effectif, la société ..., tout en soulignant que la finalité fiscale des renseignements demandés ne figurerait pas dans la décision d'injonction, et que la seule trace écrite de la finalité serait le mémoire en réponse de la partie étatique, relève que cette finalité susciterait des doutes légitimes, de sorte qu'il serait utile de disposer de plus amples renseignements quant à l'objectif poursuivi par les autorités fiscales espagnoles. L'absence d'informations suffisantes risquerait donc de porter atteinte à son droit à un recours effectif, tel que reconnu par l'article 47 de la Charte.

L'article 3, paragraphe (3), de la loi du 25 novembre 2014 dispose que « *Si l'administration fiscale compétente ne détient pas les renseignements demandés, le directeur de l'administration fiscale compétente ou son délégué notifie par lettre recommandée adressée au détenteur des renseignements sa décision portant injonction de fournir les renseignements demandés. La notification de la décision au détenteur des renseignements demandés vaut notification à toute autre personne y visée* ».

L'article 5, paragraphe 1^{er}, de la même loi dispose que « *Si les renseignements demandés ne sont pas fournis endéans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision portant injonction de fournir les renseignements demandés, une amende administrative fiscale d'un maximum de 250.000 euros peut être infligée au détenteur des renseignements. [...]* ».

L'article 6 quant à lui dispose que « *(1) Aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction visées à l'article 3, paragraphes 1^{er} et 3.*

(2) *Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. [...] ».*

L'article 6, paragraphe 1^{er}, précité, de la loi du 25 novembre 2014 exclut donc formellement l'exercice d'un recours juridictionnel à l'encontre d'une décision d'injonction.

Il échet à cet égard tout d'abord de constater que la demande de renseignement des autorités espagnoles est basée sur la Convention, ainsi que sur la directive 2011/16, transposée en droit national par la loi du 29 mars 2013. La décision d'injonction du 16 juin 2017 quant à elle est fondée sur la loi du 25 novembre 2014.

Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée. La directive 2011/16 prime cependant dans les relations entre Etats membres de l'Union européenne sur les conventions de non-double imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition du droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de non-double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de non-double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas tout en admettant, au vœu de son article 1^{er}, alinéa 3, « [...] *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux.* »³. Etant donné que la directive 2011/16 prime sur les conventions de non-double imposition conclues entre Etats membres, il y a lieu de conclure que la directive 2011/16, ensemble la loi du 29 mars 2013 ayant transposé son contenu en droit interne, constitue le cadre légal de référence par rapport à la décision d'injonction du 16 juin 2017.

Afin de voir examiner, en dépit de l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 excluant la possibilité d'un recours juridictionnel à l'encontre d'une décision d'injonction, le bien-fondé de la décision d'injonction du 16 juin 2017, la demanderesse se prévaut dans sa requête de l'arrêt Berlioz, suivant lequel l'absence de recours contre une décision d'injonction aurait été jugée contraire à l'article 47 de la Charte par la CJUE.

Or, force est au tribunal de constater que dans l'arrêt Berlioz, la CJUE n'a pas jugé de manière générale l'absence de recours inscrite à l'article 6, paragraphe 1^{er} de la loi du 25 novembre 2014 contraire à l'article 47 de la Charte, mais a retenu « *qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision*⁴ », de sorte que « *le juge national, saisi d'un recours contre la sanction administrative pécuniaire infligée à l'administré pour non-respect de la décision d'injonction, doit pourvoir examiner la légalité de cette dernière afin de satisfaire aux exigences de l'article 47 de la Charte*⁵ ». Dans la mesure où, en l'absence de toute amende administrative

³ CJUE, 11 octobre 2007, *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) c. Directeur général des impôts*, C-451/05 ; Cour adm., 31 août 2015, n° 36893C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

⁴ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 59.

⁵ *Idem*, point 56.

fiscale infligée à la société ... pour non-respect de la décision d'injonction du 16 juin 2017, le cas sous analyse ne s'inscrit pas dans le cadre du recours en réformation prévu par l'article 6, paragraphe (2), de la loi du 25 novembre 2014, la solution retenue par la CJUE dans l'arrêt Berlioz n'est pas directement transposable au cas d'espèce.

En revanche, la CJUE a cependant retenu dans l'arrêt Berlioz que l'article 51 de la Charte doit être interprété en ce sens qu'un Etat membre met en œuvre le droit de l'Union européenne et que, dès lors, la Charte est applicable, lorsqu'il prévoit dans sa législation une sanction pécuniaire à l'égard d'un administré qui refuse de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre autorités fiscales, fondé sur les dispositions de la directive 2011/16⁶, tout en rappelant qu'il est sans importance que la disposition nationale servant de fondement à une mesure de sanction figure dans une loi qui n'a pas été adoptée pour transposer la directive 2011/16, dès lors que l'application de cette disposition nationale vise à garantir celle de la directive⁷.

Pour arriver à cette conclusion, la CJUE a plus particulièrement considéré qu'une demande de renseignements de l'autorité fiscale nationale vise à permettre à cette dernière de respecter les obligations prévues par la directive 2011/2016 et qu'une législation nationale prévoyant une mesure de sanction pour défaut de réponse à une telle demande doit être considérée comme mettant en œuvre cette directive⁸. Il s'ensuit que la procédure d'injonction de fournir les renseignements demandés même doit, *a fortiori*, être considérée comme mettant en œuvre la directive en question, de sorte que les dispositions de la Charte s'appliquent également à la décision d'injonction déferée.

L'article 47 de la Charte dispose que « *Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.*

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice ».

L'article 47, alinéa 1^{er}, de la Charte consacre partant le principe de la protection juridictionnelle effective et afin de garantir ce droit à un recours effectif devant un tribunal, l'article 19, paragraphe 1^{er}, alinéa 2, du TUE impose aux Etats membres d'établir les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union.

L'article 47 de la Charte soumet encore son applicabilité à la condition que les droits et libertés garantis par le droit de l'Union soient violés, ledit article étant un droit indirect dans la mesure où l'individu ne peut s'en prévaloir qu'en liaison avec un autre droit garanti par le droit de l'Union européenne.

⁶ *Idem*, point 42.

⁷ *Idem*, point 40.

⁸ *Idem*, point 41.

La société ... entend à cet égard se prévaloir d'une violation du droit au respect de la vie privée consacré par l'article 7 de la Charte, ainsi que du droit à la protection des données à caractère personnel prévu par l'article 8 de la Charte au motif que les informations demandées ne rempliraient pas les critères fixés par la directive 2011/2016, par la Convention, par la loi du 29 mars 2013 ou encore par la loi du 31 mars 2010, tel que le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, de sorte qu'elle est *a priori* en droit d'invoquer à son profit les garanties prévues par l'article 47 de la Charte lui ouvrant droit à un recours effectif.

Ce droit à un recours effectif implique que le juge national doit pouvoir examiner la légalité de la décision d'injonction du 16 juin 2017 afin de satisfaire aux exigences de l'article 47 de la Charte.

Or, d'abord, tel que constaté ci-avant, l'article 6, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, en disposant qu'« *aucun recours ne peut être introduit contre la demande d'échange de renseignements et la décision d'injonction* », exclut formellement l'exercice d'un recours juridictionnel direct à l'encontre d'une décision d'injonction.

Ensuite, l'article 6, paragraphe (2) de la même loi, en disposant certes qu'« *un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements* », limite cependant ce recours aux décisions portant fixation d'une amende administrative fiscale pour non-respect de la décision d'injonction et n'admet pas expressément un examen de la validité de la décision d'injonction à la base d'une telle amende dans le cadre du recours dirigée directement contre la décision de fixation de l'amende.

Si dans l'arrêt *Berlioz*, la CJUE a certes, comme souligné par la partie étatique, reconnu à l'administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision d'injonction un droit de contester la légalité de cette décision d'injonction en dépit de la limitation prévue par l'article 6, paragraphe (2), précité, de la loi du 25 novembre 2014, il échet de souligner que la CJUE n'a, en ce faisant, pas *ipso facto* méconnu le droit à l'administré de contester la légalité d'une décision d'injonction par voie directe en l'absence de toute décision portant fixation d'une amende administrative, dans la mesure où elle a nécessairement limité son analyse aux seules questions et à la seule situation lui soumises, à savoir celle d'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision d'injonction ayant, dans le cadre du recours en réformations lui ouvert en vertu de l'article 6, paragraphe (2), de la loi du 25 novembre 2014, souhaité faire contrôler la légalité de la décision d'injonction à la base de la décisions portant fixation d'une amende administrative. Or cette situation n'est ni transposable ni même comparable à celle de l'espèce.

En effet, il ne ressort pas des éléments soumis à l'appréciation du tribunal qu'une amende administrative pour non-respect de la décision d'injonction du 16 juin 2017 aurait été infligée à la société Il se dégage en outre du libellé de l'article 5, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, que l'amende administrative ne constitue pas la sanction automatique du non-respect de la décision d'injonction, mais ne constitue qu'une possibilité pour l'administration des Contributions directes. Ainsi, le fait d'obliger la demanderesse d'attendre l'émission éventuelle d'une décision portant fixation d'une amende administrative, tel que préconisé par la partie étatique, pour voir contrôler, dans le cadre du recours ouvert à l'encontre de cette décision, la légalité de la décision d'injonction, conditionnerait l'existence

d'une voie de recours dans son chef par la volonté de l'administration des Contributions directes émettrice de la décision d'injonction.

A cela s'ajoute, comme souligné par la demanderesse, qu'obliger l'administré à encourir d'abord une sanction pécuniaire par le directeur, pour avoir ensuite le droit de contester la légalité d'une décision d'injonction émise antérieurement par le même directeur, constitue non seulement un obstacle financier important s'opposant à un exercice effectif de la voie de recours prévue par l'article 6, paragraphe (2), de la loi du 25 novembre 2014, mais retarde d'avantage l'accès à un recours juridictionnel, surtout eu égard au fait que le montant de l'amende pécuniaire peut varier entre 1.250 à 250.000.-€ selon l'appréciation de l'administration des Contributions directes.

Ensuite et comme la Cour administrative l'a déjà indiqué dans les arrêts du 17 décembre 2015⁹ et 26 octobre 2017¹⁰, le droit luxembourgeois n'admet pas le contrôle par voie d'exception des actes administratifs individuels et ce contrairement aux actes réglementaires par rapport auxquels l'article 95 de la Constitution impose à toute juridiction le devoir de refuser l'application des règlements illégaux, de sorte qu'une décision à l'égard de laquelle tout recours direct est exclu ne peut plus être remise en cause par voie de l'exception d'illégalité¹¹, la solution dégagée par la CJUE dans l'arrêt *Berlioza* a cependant conduit la Cour administrative à se livrer à un tel exercice exceptionnel.

Par voie de conséquence, l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 prive, en son état actuel, la demanderesse du droit de contester la validité de la décision d'injonction du 16 juin 2017 tant par voie directe, que par voie d'exception en l'absence de décision portant fixation d'une amende administrative à son égard.

S'impose dès lors la conclusion que l'article 6 de la loi du 25 novembre 2014 n'est pas conforme à l'article 47 de la Charte et que le tribunal, tenu d'assurer la protection juridique découlant pour les justiciables de l'effet direct dudit article 47 en tant que norme d'un rang hiérarchique supérieur à la loi interne luxembourgeoise, doit laisser inappliquée toute disposition éventuellement contraire de la loi nationale, que celle-ci soit antérieure ou postérieure à la règle communautaire¹², des méconnaissances du droit communautaire constituant en effet des irrégularités d'ordre public¹³, et partant laisser inappliquées les limitations procédurales prévues par ledit article 6 de la loi du 25 novembre 2014 au profit de la voie de recours de droit commun prévue par l'article 2, paragraphe 1^{er} de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après la « loi du 7 novembre 1996 », qui dispose qu'un recours est ouvert « *contre toutes les décisions administratives à l'égard desquelles aucun autre recours n'est admissible* ».

Quant au champ de contrôle des juridictions administratives en la matière, il convient de souligner qu'étant donné que, comme retenu ci-avant, la décision d'injonction du 16 juin 2017 est basée tant sur la Convention que sur la directive 2011/16, la Charte ne s'applique, conformément à son article 51 définissant son champ d'application, pas à toutes les actions des Etats membres, mais seulement à celles à travers lesquelles ils mettent en œuvre le droit

⁹ Cour adm., 17 décembre 2015, n° 36893C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu.

¹⁰ Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893Ca du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu.

¹¹ cf. R. ERGEC : *Le contentieux administratif en droit luxembourgeois*, n° 46, Pas. adm. 2017, p. 28.

¹² CJUE, 9 mars 1978, *Amministrazione delle finanze dello Stato v Simmenthal*, C-106/77, point 21.

¹³ Voir en ce sens trib. adm., 14 octobre 2013, n° 27576a du rôle.

de l'Union européenne. En effet, la CJUE a jugé à cet égard que « *les droits fondamentaux garantis dans l'ordre juridique de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union, mais pas en dehors de telles situations.*¹⁴ ». Si une décision d'injonction prise en vertu de la directive 2011/2016 doit dès lors être considérée comme mettant en œuvre le droit de l'Union européenne, tel n'est cependant pas le cas concernant les décisions d'injonction prises en vertu d'une convention bilatérale de non-double imposition conclue entre deux Etats, ces dernières décisions n'étant pas à considérer comme mettant en œuvre le droit de l'Union européenne, de sorte que les dispositions de la Charte, et plus particulièrement son article 47, ne s'y appliquent pas. Il s'ensuit que le contrôle du tribunal est forcément limité et exclut notamment, et à défaut d'indication par la demanderesse, d'une autre norme susceptible de s'appliquer dans ce contexte, tout contrôle d'une violation alléguée de la Convention, de la loi modifiée du 31 mars 2010 et de l'échange de lettres entre le Royaume d'Espagne et le Grand-Duché de Luxembourg.

A cela s'ajoute, comme également retenu ci-avant, que l'article 47 de la Charte soumet son applicabilité à la condition que les droits et libertés garantis par le droit de l'Union soient violés, ledit article énonçant un droit indirect dans la mesure où l'individu ne peut s'en prévaloir qu'en liaison avec un autre droit. Le droit à un recours effectif consacré par l'article 47 de la Charte n'a dès lors aucune existence indépendante et la disposition qui l'énonce ne peut être mise en œuvre que conjointement avec un autre droit ou une autre liberté garantis par le droit de l'Union¹⁵, la demanderesse ayant, à cet égard, invoqué une violation des droits prévues aux articles 7 et 8 de la Charte. Il s'ensuit que le contrôle du tribunal est limité à l'examen de la légalité de la décision déférée au regard du droit au respect de la vie privée consacré par l'article 7 de la Charte, et correspondant à l'article 8 de la CEDH, ainsi que du droit à la protection des données à caractère personnel prévu par l'article 8 de ladite Charte.

En vertu de tout ce qui précède, le tribunal se déclare donc incompétent pour connaître du recours principal en réformation, et, en application de l'article 2, paragraphe 1^{er} de la loi du 7 novembre 1996, compétent pour connaître du recours subsidiaire en annulation, qui est, par ailleurs, recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

L'article 7 de la Charte, correspondant à l'article 8 de la CEDH, dispose que : « *Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications.* »

L'article 8 de la Charte dispose que « *1. Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.*

2. Ces données doivent être traitées loyalement, à des fins déterminées et sur la base du consentement de la personne concernée ou en vertu d'un autre fondement légitime prévu par la loi. Toute personne a le droit d'accéder aux données collectées la concernant et d'en obtenir la rectification.

3. Le respect de ces règles est soumis au contrôle d'une autorité indépendante. ».

¹⁴ CJUE, 26 février 2013, *Aklagaren c/ Hans Akerberg Fransson*, C-617/10.

¹⁵ Voir en ce sens trib. adm., 27 mai 2009, n° 24274 du rôle, Pas. adm. 2017, V° Droits de l'homme et libertés fondamentales, n° 39.

Il y a encore lieu de préciser que l'article 52, paragraphe 3 de la Charte dispose que « *Dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue* ».

L'article 7 de la Charte prévoit, notamment, que toute personne a droit au respect de sa vie privée. Selon l'article 8, paragraphe 1, de celle-ci, toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant, ces deux droits fondamentaux étant étroitement liés entre eux¹⁶. La CJUE a, à cet égard retenu qu'il découle de ces dispositions, lues conjointement, que, en principe, est susceptible de constituer une atteinte auxdits droits tout traitement des données à caractère personnel par un tiers¹⁷.

La CJUE a encore jugé que le respect du droit à la vie privée à l'égard du traitement des données à caractère personnel se rapporte à toute information concernant une personne physique identifiée ou identifiable¹⁸.

Concernant plus particulièrement le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications consacré à l'article 7 de la Charte et correspondant à l'article 8 de la CEDH, la Cour européenne des droits de l'homme, ci-après la « CourEDH » a précisé que les informations relevant des comptes bancaires sont à considérer comme des données personnelles protégées par l'article 8 de la CEDH¹⁹. La CourEDH a également jugé que la transmission de données économiques et financières²⁰ concernant une société constitue une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications au sens de l'article 8 de la CEDH²¹.

Dans la mesure où en l'espèce, les informations demandées concernent les contrats conclus par la société ... au sujet des droits de Madame ..., ainsi que les factures et autres documents en relation avec ces contrats, il échet de retenir qu'il y a, en l'espèce, ingérence susceptible de constituer une atteinte aux droits conférés par les articles 7 et 8 de la Charte.

Il convient ensuite de rappeler que les droits reconnus par les articles 7 et 8 de la Charte n'apparaissent pas comme des prérogatives absolues, mais doivent être pris en considération par rapport à leur fonction dans la société²².

En effet, l'article 52 de la Charte prévoyant les limitations aux droits prévus par ladite Charte, dispose à cet égard que : « *Toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits*

¹⁶ CJUE, 9 novembre 2010, *Volker und Markus Schecke et Eifert*, C-92/09 et C-93/09, point 47.

¹⁷ CJUE, 17 octobre 2013, *Michael Schwarz c. Stadt Bochum*, C-291/12, point 25.

¹⁸ CJUE, 9 novembre 2010, *Volker und Markus Schecke et Eifert*, C-92/09 et C-93/09, point 52 ; CJUE, 24 novembre 2011, *ASNEF et FECEMD*, C 468/10 et C 469/10, point 42.

¹⁹ CourEDH, 7 juillet 2015, *M.N. et autres c. Saint-Marin*, n° 28005/12.

²⁰ Notamment des informations sur les comptes bancaires, le registre des associés, les comptes annuels d'une société, les relevés bancaires, des mails, courriers et d'autres documents concernant la constitution d'une société, des informations concernant les associés, et des documents sur la vente des parts sociales.

²¹ CourEDH, 16 juin 2015, *Othymia Investments BC c. Pays-Bas*, n° 75292/10, point 37.

²² Voir, en ce sens, CJUE, 9 novembre 2010, *Volker und Markus Schecke et Eifert*, C-92/09 et C-93/09, point 48 ; CJUE, 5 mai 2011, *Deutsche Telekom*, C 543/09, point 51.

droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui. ».

L'article 52, paragraphe 1, de la Charte admet dès lors des limitations à l'exercice de tels droits, pour autant que ces limitations sont prévues par la loi, qu'elles respectent le contenu essentiel de ces droits et que, dans le respect du principe de proportionnalité, elles sont nécessaires et qu'elles répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.

En l'espèce, il n'est pas contesté en cause que les limitations aux droits consacrés par les articles 7 et 8 de la Charte sont prévues par la loi et respectent le contenu essentiel desdits droits, la loi du 29 mars 2013 vise en effet les informations vraisemblablement pertinentes relatives à tous les taxes et impôts prélevés par l'autorité étatique dans un Etat membre, à l'exclusion de la taxe sur la valeur ajoutée, aux droits de douane, aux droits d'accises, et aux cotisations sociales et veille au respect du secret commercial, industriel ou professionnel ou d'un procédé commercial, et à l'ordre public. Les informations reçues sont encore couvertes par le secret fiscal et soumis à la loi modifiée du 2 août 2002 relative à la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel. La loi du 29 mars 2013 reprend, en effet, à la lettre les termes mêmes de la directive 2011/16 imposant le respect de ces droits à tous les Etats membres.

Il n'est pas non plus contesté en cause que les limitations aux droits consacrés par les articles 7 et 8 de la Charte sont nécessaires et répondent à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union européenne, à savoir la lutte contre le phénomène de double imposition, incitant à la fraude et à l'évasion fiscale et menaçant le bon fonctionnement du marché intérieur²³, de sorte que la mesure incriminée poursuit *a priori* un but légitime au sens de l'article 52 de la Charte.

En ce qui concerne finalement le caractère proportionné de l'ingérence dans la vie privée par rapport au but légitime poursuivi, il échet de retenir que le caractère proportionné est seulement donné s'il est suffisamment probable que les renseignements sollicités serviront réellement à la fixation de l'impôt, l'analyse de la proportionnalité se traduisant en effet par un examen de la pertinence vraisemblable des informations demandées. La CJUE a notamment jugé dans l'arrêt *Berlioz* que la pertinence vraisemblable des informations demandées par un Etat membre à un autre Etat membre constitue une condition à laquelle la demande d'informations doit satisfaire pour déclencher l'obligation de l'Etat membre requis d'y donner suite et, par là même, une condition de légalité de la décision d'injonction adressé par cet Etat membre à un administré²⁴, et que « *le contrôle exercé par l'autorité requise ne se limite donc pas à une vérification sommaire et formelle de la régularité de la demande d'informations au regard desdits éléments, mais doit également permettre à cette autorité de s'assurer que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard à l'identité du contribuable concerné et à celle du tiers éventuellement renseigné ainsi qu'aux besoins de l'enquête fiscale en cause* »²⁵.

²³ Directive 2011/16, considérant (1).

²⁴ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 74.

²⁵ *Idem*, point 82.

Il y a dès lors lieu de constater, tel que retenu par la Cour administrative²⁶, que l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, qui dispose que « *l'administration fiscale compétente vérifie la régularité formelle de la demande d'échange de renseignements. La demande d'échange de renseignements est régulière en la forme si elle contient l'indication de la base juridique et de l'autorité compétente dont émane la demande ainsi que les autres indications prévues par les Conventions et lois.* » n'est pas conforme aux articles 1, paragraphe 1^{er}, et 5 de la directive 2011/16 ensemble avec l'article 47 de la Charte, de sorte qu'il doit en écarter l'application au vu du rang hiérarchique supérieur de ces normes de droit de l'Union par rapport à la loi interne luxembourgeoise et que le directeur aurait été tenu de vérifier en l'espèce que les informations demandées ne sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable. Il y a lieu d'ajouter que cette non-conformité de l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, en ce qu'un contrôle au fond est exclu, se trouve vérifiée non seulement à l'égard de la condition de la pertinence vraisemblable mais également à l'égard de certaines des dispositions de l'article 17 de la directive 2011/16, prévoyant des limites à la transmission des informations requises par l'autorité d'un État membre, qui, comme la CJUE l'a admis dans son arrêt du 16 mai 2017, « *pourraient être prises en compte pour la détermination de la légalité d'une demande d'informations* »²⁷.

Concernant plus particulièrement la notion de la pertinence vraisemblable, il convient de se référer aux enseignements de la CJUE dans l'arrêt *Berlioz*, et à leur application par la Cour administrative dans l'arrêt du 26 octobre 2017 précité, étant donné que ces considérations ont plus particulièrement trait aux conditions que doit remplir la décision d'injonction et à l'étendue du contrôle à effectuer par le juge national y relatif dans le cadre de l'analyse de la légalité de cette décision d'injonction dans le cadre d'un recours contentieux.

Par rapport au principe et à l'intensité du contrôle du respect de cette condition de la pertinence vraisemblable par les autorités de l'Etat requis, la CJUE a reconnu à l'autorité fiscale de l'Etat requérant, qualifiée comme maître de l'enquête à l'origine de la demande d'informations, une certaine marge pour apprécier, selon les circonstances de l'affaire, la pertinence vraisemblable des informations demandées pour cette enquête en fonction de l'évolution de la procédure et, conformément à l'article 17, paragraphe 1^{er}, de la directive 2011/16, de l'exploitation des sources habituelles d'informations auxquelles elle a pu avoir recours²⁸. En effet, compte tenu du mécanisme de coopération entre autorités fiscales établi par la directive 2011/16, lequel repose sur des règles destinées à instaurer la confiance entre les États membres, l'autorité requise doit en principe faire confiance à l'autorité requérante et présumer que la demande d'informations qui lui est soumise est à la fois conforme au droit national de l'autorité requérante et nécessaire aux besoins de l'enquête de cette dernière. En tout état de cause, l'autorité requise ne saurait substituer sa propre appréciation de l'utilité éventuelle des informations demandées à celle de l'autorité requérante²⁹.

D'un autre côté, si l'autorité requise doit en principe faire confiance à l'autorité requérante et présumer que la demande d'informations qui lui est soumise est à la fois conforme au droit national de l'autorité requérante et nécessaire aux besoins de son enquête, la CJUE lui a néanmoins imposé l'obligation de « *vérifier si les informations demandées ne*

²⁶ Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893Ca du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

²⁷ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 88.

²⁸ *Idem*, point 70.

²⁹ *Idem*, point 77.

sont pas dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante »³⁰. Pour ce faire, la CJUE a indiqué qu'il y a lieu de se référer à l'article 20, paragraphe 2 de la directive 2011/16, qui mentionne des éléments pertinents aux fins de ce contrôle. Ces éléments pertinents comprennent, d'une part, des renseignements qui doivent être fournis par l'autorité requérante, à savoir l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête et la finalité fiscale des informations demandées et, d'autre part, le cas échéant, les coordonnées de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des informations demandées, ainsi que tout renseignement susceptible de faciliter la collecte des informations par l'autorité requise³¹.

Par rapport au contrôle à effectuer par le juge saisi dans l'Etat requis, la CJUE a retenu que l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l'article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l'autorité requérante mette le juge national en mesure d'exercer le contrôle de la légalité de la demande d'informations³² et que le juge doit uniquement vérifier que la décision d'injonction se fonde sur une demande suffisamment motivée de l'autorité requérante portant sur des informations qui n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part, au contribuable concerné ainsi qu'au tiers éventuellement renseigné et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie³³.

En l'espèce, il convient d'abord de souligner que l'exécution du contrôle de l'absence manifeste de pertinence vraisemblable des renseignements demandés par l'autorité requérante avant la prise d'une décision d'injonction s'analyse en une protection essentielle dont le non-respect affecte la validité de la décision d'injonction³⁴. A cet égard, il échet de constater que malgré l'indication dans la décision d'injonction du 16 juin 2017 que « *l'autorité compétente luxembourgeoise a vérifié la régularité formelle de ladite demande de renseignements* », le délégué du gouvernement affirme, dans son mémoire en réponse, qu'un contrôle que les renseignements demandés n'ont pas été dépourvus de toute pertinence vraisemblable aurait été effectué par le directeur, la partie étatique ayant encore fourni des explications circonstanciées quant à la pertinence vraisemblable des informations sollicitées dans le cadre dudit mémoire en réponse. Etant donné que la partie étatique ne défend pas, comme elle l'a d'ailleurs fait dans le cadre de l'affaire Berlioz, la position formelle de l'article 3, paragraphe 1^{er}, de la loi du 25 novembre 2014, et que la décision d'injonction litigieuse du 16 juin 2017 a été prise postérieurement à l'arrêt Berlioz, par lequel la CJUE a retenu l'obligation de l'autorité requise de se livrer à un tel contrôle, le tribunal est amené à retenir que le directeur ne s'est pas, malgré la formulation malencontreuse utilisée dans la décision d'injonction du 16 juin 2017, limité à un contrôle de la seule régularité formelle de la demande d'échange de renseignement des autorités espagnoles, mais s'est livré à un contrôle de la pertinence vraisemblable des informations ainsi demandées.

Concernant le moyen ayant trait à l'omission d'indiquer, dans la décision d'injonction litigieuse, la finalité fiscale de la demande, force est de constater qu'une telle omission ne constitue pas nécessairement et automatiquement une cause d'annulation de la décision déferée, dans la mesure où la CJUE a retenu dans l'arrêt Berlioz que le secret de la demande

³⁰ *Idem*, point 78.

³¹ *Idem*, point 97.

³² *Idem*, point 84.

³³ *Idem*, point 86.

³⁴ Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893Ca du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

d'informations peut être opposé à toute personne dans le cadre d'une enquête³⁵, la Cour administrative ayant encore précisé à cet égard qu'afin de se conformer à ces exigences découlant de l'article 47 de la Charte et de l'article 16 de la directive 2011/16, la loi du 25 novembre 2014 devrait prévoir l'obligation pour le représentant étatique de reproduire dans son mémoire en réponse les indications contenues dans ladite d'échange de renseignements qui sont relatives à l'identité du contribuable concerné et à la finalité fiscale des renseignements demandés³⁶.

En l'espèce, force est au tribunal de constater que la finalité fiscale de la décision déferée a été indiquée par le délégué du gouvernement au cours de la présente instance contentieuse dans le cadre de son mémoire en réponse, ce dernier y ayant souligné que la situation fiscale de Madame ... ferait l'objet d'un contrôle en Espagne, ce qui n'est pas contesté par la demanderesse, que les autorités espagnols auraient suffisamment d'indices pour démontrer que pendant la période visée, Madame ... serait à considérer comme résidente fiscale en Espagne suivant la législation espagnole et que pour cette raison ils nécessiteraient de connaître autant les revenus perçus au niveau mondial que le montant des impôts payés afin d'éviter toute double imposition. Le délégué du gouvernement a encore précisé que les autorités espagnoles ont informé les autorités luxembourgeoises que la demanderesse a conclu deux contrats, l'un avec la société « ... » en 2008 concernant les droits d'enregistrement de Madame ... et d'autres droits liés, et l'autre avec la société « ... » afin d'officialiser le contrat avec le « ... », de sorte qu'il convient de retenir que la demanderesse a eu accès aux informations minimales prévues par l'article 20, paragraphe 2 de la directive 2011/16, à savoir, d'un côté, l'identité du contribuable concerné, en l'occurrence Madame ... et, de l'autre côté, la finalité fiscale des informations demandées, à savoir l'établissement de l'imposition en Espagne des revenus réalisés au cours des années 2011 à 2014 dans la mesure où Madame ... serait une résidente fiscale espagnole pour cette période. Dans la mesure où elle a encore eu la possibilité de prendre position par rapport à ces informations dans le cadre de son mémoire en réplique, le tribunal est amené à retenir qu'aucune violation des droits de la défense, respectivement du droit à un recours effectif n'a eu lieu en l'espèce.

Il s'ensuit que les reproches tendant à l'omission d'indiquer, dans la décision d'injonction litigieuse, d'avoir contrôlé la pertinence vraisemblable des informations demandées et la finalité fiscale de la demande d'échange de renseignements sont dès lors à rejeter pour ne pas être fondés.

Concernant ensuite le bien-fondé de la décision d'injonction du 16 juin 2017, et afin de circonscrire le contenu des informations qui doivent être communiquées par l'autorité requérante à l'autorité requise, il est nécessaire de se référer au considérant n° 9 du préambule de la directive 2011/16/UE qui définit comme suit la norme de la pertinence vraisemblable : *« Il importe que les États membres échangent des informations concernant des cas particuliers lorsqu'un autre État membre le demande et fassent effectuer les recherches nécessaires pour obtenir ces informations. La norme dite de la « pertinence vraisemblable » vise à permettre l'échange d'informations en matière fiscale dans la mesure la plus large possible et, en même temps, à préciser que les États membres ne sont pas libres d'effectuer des « recherches tous azimuts » ou de demander des informations dont il est peu probable qu'elles concernent la situation fiscale d'un contribuable donné. Les règles de procédure*

³⁵ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 95.

³⁶ Cour adm., 26 octobre 2017, n° 36893Ca du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

énoncées à l'article 20 de la présente directive devraient être interprétées assez soupagement pour ne pas faire obstacle à un échange d'informations effectif. ».

Cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents³⁷.

S'agissant de l'opportunité des renseignements demandés, il échet de souligner que la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé, les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante. En somme, il faut qu'il existe une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents pour l'enquête menée par l'autorité requérante. En revanche, la décision d'injonction est à qualifier de « pêche aux renseignements » si elle est fondé sur une demande d'échange de renseignements qui porte sur des informations qui sont manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable pour l'enquête menée par l'autorité requérante et ce eu égard au contribuable concerné, au tiers éventuellement renseigné et à la finalité fiscale poursuivie.

Le tribunal est encore amené à conclure, suite aux enseignements apportés par la CJUE dans l'arrêt *Berlioz* et en vertu des principes dégagés ci-avant, que si le juge de l'annulation est communément appelé à examiner l'existence et l'exactitude des faits matériels qui sont à la base de la décision attaquée, ce contrôle doit, en la présente matière, être considéré comme plus limité, puisque le juge n'est pas appelé à vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle est positivement établie, mais seulement si les renseignements sollicités n'apparaissent pas, de manière manifeste, dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard, d'une part, au contribuable concerné ainsi qu'au tiers éventuellement renseigné et, d'autre part, à la finalité fiscale poursuivie par l'État requérant. La CJUE a, en effet, rappelé à cet égard que l'autorité requise ne possède en général pas une connaissance approfondie du cadre factuel et juridique existant dans l'État requérant, et il ne saurait être exigé qu'elle ait une telle connaissance³⁸. Il s'ensuit que la demanderesse ne saurait être admise à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'État requérant reposent sur des faits inexacts, cette faculté imposerait en effet au tribunal de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère. Or, ce débat doit être porté par la demanderesse devant les autorités compétentes de l'État requérant. Il n'appartient pas non plus au directeur, et partant au tribunal, d'examiner, d'après le droit de l'État requérant, la situation fiscale du contribuable visé dans l'État requérant, cette compétence et les contestations afférentes relevant des seules autorités de l'État requérant.

³⁷ CJUE, 16 mai 2017, *BERLIOZ INVESTMENT FUND SA c. directeur de l'administration des Contributions directes*, C-682/15, point 67.

³⁸ *Idem*, point 77.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le contenu de la demande de renseignements étrangère en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées ou d'autres conditions posées à un échange de renseignements, dont celle relative à l'épuisement des sources d'informations internes³⁹.

Ainsi, les contestations de la demanderesse que malgré la déclaration des autorités espagnoles d'avoir épuisé les sources internes, celles-ci ne seraient pas épuisées notamment en l'absence de toute procédure judiciaire ou extrajudiciaire ouverte en Espagne, ont trait à la réalité de la situation factuelle dans l'Etat requérant et doivent être rejetées. En effet, il ressort des éléments soumis à l'appréciation du tribunal que les autorités espagnoles ont clairement indiqué dans leur demande qu'elles avaient épuisé toutes les sources habituelles d'information en droit interne pour obtenir les renseignements sollicités. La demande étrangère précise à cet égard que ses services d'inspection ont contrôlé la situation fiscale de Madame ..., laquelle a, lors de la procédure entamée à son encontre, déclaré ne pas se considérer comme résidente fiscale en Espagne entre 2011 et 2014 et n'a pas apporté de documents relatifs aux revenus perçus au cours de ces exercices, de sorte qu'une procédure d'examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle a bien été ouverte en juin 2016 et que dans le cadre de cette procédure une réunion a eu lieu avec les autorités espagnoles en charge du dossier, Madame ... étant, dans le cadre de cette procédure, resté en défaut de fournir des informations quant à sa situation financière pour les années en question à l'administration fiscale espagnole. Le tribunal ne saurait dès lors suivre le raisonnement de la demanderesse suivant lequel les autorités espagnoles n'auraient pas épuisé toutes les sources habituelles de leur droit interne pour obtenir les informations litigieuses, où n'auraient pas entamé une procédure à l'amiable, et que de ce fait le critère de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés ne serait pas rempli, la simple affirmation qu'aucune procédure judiciaire ou extrajudiciaire n'aurait été ouverte en Espagne n'est, à défaut de tout autre élément, pas suffisant à cet égard.

Cette même conclusion s'impose en ce qui concerne les contestations de la demanderesse relatives à la réalité d'un risque de double-imposition et à l'établissement dudit risque au préalable, dans la mesure où, tel qu'indiqué par le délégué du gouvernement, aucune disposition légale ne prévoit l'établissement au préalable de la réalité d'un risque de double-imposition, ce débat devant être porté à l'issue de la procédure d'imposition devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Cette conclusion s'impose encore en ce qui concerne les contestations relatives à la résidence fiscale en Espagne de Madame ... pour les années visées, contestations ayant également trait à la réalité de situation factuelle dans l'Etat requérant. Il ressort notamment de la demande d'échange de renseignements des autorités espagnoles qu'elles disposaient de suffisamment d'éléments concrets pour établir la résidence fiscale en Espagne de Madame ... pendant les années en question. Or, le certificat de résidence de Madame ... émis par les autorités fiscales des ... le 7 septembre 2016, versé en cause par la demanderesse et suivant lequel elle « *is and has been a permanent resident of the ... since 2007* », n'est pas de nature à

³⁹ Cour adm., 27 mai 2014, n° 34291C du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 1122, et les autres références y citées.

ébranler le contenu de la demande de renseignements espagnole de manière essentielle et ainsi affecter manifestement la vraisemblance de la pertinence des informations sollicitées par la décision déférée, étant donné que, d'un côté, ledit certificat n'exclut pas la possibilité d'une résidence fiscale de Madame ... en Espagne pendant les années 2011 à 2014, et, de l'autre côté, il est en contradiction avec les déclarations de la demanderesse même, dans la mesure où il atteste la résidence fiscale aux ... de Madame ... jusqu'au 7 septembre 2016, date de son émission, tandis que la demanderesse déclare que Madame ... bénéficie d'un permis de résidente en tant que professionnelle hautement qualifiée en Espagne depuis le 29 décembre 2014 et qu'elle serait devenue résidente fiscale en Espagne en 2015.

Concernant ensuite le bien-fondé de la vérification de la pertinence vraisemblable des informations demandées, force est au tribunal de constater que la demande de renseignements émanant des autorités espagnoles précise le contribuable visé, à savoir Madame ..., et l'impôt visé, à savoir l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital. Elle contient, par ailleurs, une description générale de l'affaire et la finalité fiscale pour laquelle les renseignements sont demandés, à savoir la détermination des revenus perçus au niveau mondial de Madame ..., ainsi que le montant des impôts payés, et ceci afin d'éviter toute double imposition. A cet égard, il échet au tribunal de constater que les autorités fiscales espagnoles ne cherchent pas, comme soutenu par la demanderesse, à établir à travers les informations sollicitées, la résidence fiscale espagnole de Madame ... durant les années 2011 à 2014, les autorités espagnoles affirmant dans leur demande d'échange de renseignement d'avoir d'ores et déjà suffisamment d'éléments permettant d'établir cette résidence fiscale en Espagne, la finalité fiscale des informations demandées étant en effet la détermination de ses revenus perçus au niveau mondial, ainsi que le montant des impôts payés au cours des exercices fiscaux 2011 à 2014. Il convient dès lors de rejeter les allégations de la demanderesse consistant à dénier toute pertinence vraisemblable aux renseignements demandés pour élucider la question de la résidence fiscale de Madame ..., la finalité fiscale des renseignements demandés étant une autre.

En ce qui concerne les contestations de la société ... de la pertinence vraisemblable des informations demandées par rapport à la détermination des revenus de Madame ... perçus au niveau mondial, ainsi que le montant des impôts payés, et plus particulièrement les affirmations suivant lesquelles aucun des documents listés dans la décision d'injonction ne concernerait les revenus de Madame ..., laquelle ne recevrait aucun revenu en vertu desdits documents, il échet de constater que la première question posée par la décision directoriale déférée, à savoir la demande de fourniture de contrats conclus par la demanderesse avec les sociétés « ... » et « ... » au sujet des droits de Madame ..., n'étant pas manifestement dépourvue de toute pertinence vraisemblable eu égard à la finalité fiscale poursuivie, à savoir l'établissement des revenus de cette dernière perçus au niveau mondial pendant les années visées. Même à admettre que Madame ... ne reçoit aucun revenu de manière directe en vertu desdits documents, dans la mesure où ces documents concerneraient exclusivement le patrimoine de la demanderesse, il n'en reste pas moins que, d'un côté, les contrats concernent directement les droits de Madame ... et, de l'autre côté, il n'est pas contesté en cause, pour encore résulter des affirmations même de la demanderesse, que Madame ... est son actionnaire indirecte et son bénéficiaire économique ultime. Cette même conclusion s'impose en ce qui concerne les questions trois et quatre posées, à savoir la demande de fourniture des factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats, ainsi que le mode de recouvrement et leur paiement, tout comme la demande en obtention du détail des comptes bancaires et des établissements financiers dans lesquels est déposée la trésorerie comptabilisée au bilan, dans

la mesure où ces informations tendent à déterminer exactement le revenu perçu au titre des deux contrats mentionnés ci-avant relatifs aux droits de Madame ..., pendant la période visée.

Il échet à cet égard encore de rejeter l'argumentation de la société ..., suivant laquelle les autorités espagnoles auraient dû s'adresser aux autorités des ..., plutôt qu'à l'administration fiscale luxembourgeoise, dans la mesure où elle, société détentrice des renseignements sollicités, est établie au Luxembourg.

La décision d'injonction déferée se fonde ainsi à cet égard sur une demande de renseignements suffisamment motivée de l'autorité requérante portant sur des informations quant à l'objectif poursuivi et la finalité des informations demandées dans le cadre de la procédure fiscale menée contre Madame Le tribunal est dès lors amené à retenir que ces renseignements demandés dans la décision d'injonction déferée présentent un lien suffisant avec le cas d'imposition visé, lesdites informations étant suffisantes et n'étant pas manifestement dépourvues de toute pertinence vraisemblable eu égard au contribuable concerné, au tiers éventuellement renseigné et à la finalité fiscale poursuivie.

En revanche, en ce qui concerne la deuxième question posée, à savoir celle de fournir tout autre contrat prenant effet au cours des exercices 2011 à 2014 relatifs à Madame ..., le tribunal est amené à retenir que cette demande, tend à voir communiquer, de manière générale et abstraite, tout contrat de tout nature dont l'existence même n'est pas établie mais uniquement soupçonnée par les autorités fiscales espagnoles. Or, à défaut d'autres précisions fournies par les autorités espagnoles de nature à faire admettre l'existence d'autres contrats vraisemblablement pertinents par rapport au cas d'imposition de Madame ..., de manière à pouvoir exclure une pêche aux renseignements, de telles informations doivent cependant être considérées comme étant étrangères au cas d'imposition visé et ne peuvent dès lors pas être considérées comme vraisemblablement pertinentes dans le cadre de ce cas d'imposition.

Il s'ensuit que la deuxième question contenue dans la décision directoriale déferée tend à obtenir des renseignements qui ne sont pas vraisemblablement pertinents pour le cas d'imposition en cause et ce dans la mesure où elle tend à obtenir des informations générales sans lien concret avec le cas d'imposition visé en l'espèce. Dans la suite logique de cette conclusion quant à cette question, il faut conclure par rapport à la troisième question, que les renseignements afférents ne sont vraisemblablement pertinents que dans la mesure où elles ont trait aux contrats conclus par la demanderesse avec les sociétés « ... » et « ... », à l'exclusion de tout autre contrat.

La décision d'injonction déferée a dès lors, et à cet égard, été prise en violation des articles 7 et 8 de la Charte dans la mesure où elle tend à obtenir et à continuer aux autorités espagnoles des renseignements qui ne peuvent pas être considérés comme vraisemblablement pertinents dans le cadre du cas d'imposition de Madame ..., en l'occurrence ceux dépassant les confins ci-avant tracés et visant l'obtention de tout contrat conclu par la demanderesse relatif à Madame

Enfin, le tribunal est encore amené à constater que s'il est vrai qu'une décision administrative indivisible ne peut pas faire l'objet d'une annulation partielle, tel n'est pas le cas pour une décision dont l'illégalité ne s'étend qu'à certains de ses éléments, aisément dissociables, auquel cas rien ne s'oppose à ce que le juge ne prononce que l'annulation de ces chefs illégaux, laissant subsister le reste de la décision. Etant donné qu'en l'espèce, les renseignements valablement requis par le directeur peuvent être dissociés de ceux dont le

directeur n'a pas pu exiger la fourniture, il y a lieu d'annuler la décision directoriale dans la mesure précisée au dispositif du présent jugement.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de mettre les frais de l'instance par moitié à charge de la demanderesse et par moitié à charge de l'Etat.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

le déclare partiellement justifié ;

partant annule la décision directoriale du 16 juin 2017 dans la mesure où elle enjoint à la société ... de fournir des renseignements allant au-delà des documents suivants :

- copie de ses contrats conclus avec les sociétés « ... » et « ... » au sujet des droits de Madame ... ;
- copie de toutes les factures émises ou reçues en rapport avec ces contrats ainsi que leur mode de recouvrement et leur paiement ;
- le détail des comptes bancaires et des établissements financiers dans lesquels est déposée la trésorerie comptabilisée au bilan ;

fait masse des frais et les met par moitié à charge de la demanderesse et par moitié à charge de l'Etat.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 26 juin 2018 par :

Thessy Kuborn, vice-président,
Paul Nourissier, premier juge,
Géraldine Anelli, juge,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Thessy Kuborn

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 26 juin 2018
Le greffier du tribunal administratif